

樊○儂釋憲聲請書

為所得稅法事件，聲請人認最高行政法院 95 年度判字第 1817 號判決（附件 1）、95 年度判字第 1752 號判決（附件 2），所適用之行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，有抵觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條及量能課稅原則之疑義，依法聲請解釋事。

疑義發生經過

- 一、聲請人於民國（下同）67 年創建新○活動推展中心，後發起成立財團法人國際新○文教基金會（下稱新○基金會），30 餘年來不計虧損，為藝文活動之推廣不遺餘力（證 1）。
- 二、新○基金會於 85 年間給付國外表演團體演出報酬所得新臺幣（下同）22,860,382 元，86 年間給付薪資、租賃所得及國外表演團體演出報酬計 36,859,415 元，因未依規定扣繳稅款，財政部臺北市國稅局大安分局（下稱「大安分局」）遂以聲請人為新○基金會之主辦會計人員，亦即行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所稱之扣繳義務人，限期責令聲請人補繳 85 年度應扣繳稅款 4,572,076 元（證 2）及 86 年度應扣繳稅款 6,065,263 元（證 3）。嗣因聲請人無資力依限補繳，大安分局又依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，按應扣未扣之稅額處聲請人 3 倍罰鍰，85 年度未扣繳部分罰 13,716,228 元（證 4），86 年度未扣繳部分罰 18,195,789 元（證 5）。
- 三、聲請人不服，分別就前開 85 年度、86 年度補繳應扣繳稅款及罰鍰之處分，依法申請復查，未獲變更（證 6、證 7），提起訴願，亦遭駁回（證 8、證 9），提起行政訴

訟，復經臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2287 號判決（證 10）及 93 年度訴字第 2368 號判決（證 11）駁回，再提起上訴，亦經最高行政法院 95 年度判字第 1817 號判決（請參見附件 1）及 95 年度判字第 1752 號判決（請參見附件 2）駁回上訴而告確定在案。

四、聲請人認上開確定終局判決所適用之行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，而非機關、團體本身，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，有牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條及量能課稅原則之疑義，另行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定一律處 3 倍罰鍰部分，亦有牴觸憲法第 15 條及第 23 條之疑義，爰依法聲請解釋。

理 由

一、本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，違反法定扣繳義務之歸屬原則，欠缺妥當性而與憲法第 23 條比例原則不符，致嚴重侵害機關、團體主辦會計人員受憲法第 15 條保障之財產權

（一）按稅捐債務之履行，依稅法之規定，負有義務從其應向納稅義務人給付之金額中，扣留納稅義務人應繳之稅款，然後為納稅義務人之計算，向稅捐稽徵機關繳納者，為扣繳義務人（所得稅法第 7 條第 5 項參照）。扣繳義務為依稅法規定成立之義務，一般認為其合憲之基礎在於：1、扣繳義務

人因此負擔之費用與其營收數額相較，比例甚小；2、就源扣繳係自扣繳義務人應向納稅義務人給付之金額中扣留，對扣繳義務人沒有在扣繳費用外造成進一步之財務負擔；3、對納稅義務人只使其喪失由於採會計年度綜合課徵所獲得之一部分的期限利益（證 12 第 152-164 頁）。司法院釋字第 317 號解釋理由書亦認：「扣繳或申報義務，乃法律規定之作為義務，其目的在使國家得以確實掌握課稅資料，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」

（二）由上述扣繳義務之合憲性基礎及所得稅法第 7 條第 5 項規定可知，所得稅扣繳義務人之歸屬原則為：「稅捐客體隱藏於扣繳義務人應向納稅義務人給付之金額中」（請參見證 12 第 202-207 頁）。亦即，所得稅扣繳義務人應為負有報酬的給付義務者，扣繳客體則為實際給付之報酬（證 13 第 130-132 頁）。是應以負有報酬給付義務之機關、團體本身，作為扣繳義務人，始符合就源扣繳之法理。德國法即謹守上開法理，以居於給付所得之樞紐地位者課予其扣繳義務（證 14 第 78-85 頁）。

（三）惟不論行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定以機關、團體之「主辦會計人員」為扣繳義務人，抑或 88 年 2 月 9 日修正改以機關、團體之「責應扣繳單位主管」為扣繳義務人（修正理由請參見證 13 第 133 頁註 32），均非法律上負有報

酬給付義務者，且報酬給付之資亦不屬於其所有，而屬於其所屬或服務之機關、團體本身。其執行職務亦必須受到機關或團體之意思決定機關（如機關首長或董事會）的指示拘束，不具有獨立性。造成扣繳義務人對於扣繳事務「有責，然不一定有權」，且依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，須以「自己財產作擔保」負補繳與罰鍰之無限清償責任，至於真正負有法律上報酬給付義務之機關、團體，享有所得稅納稅義務人對待給付之利益，卻無庸負擔任何扣繳責任之荒謬現象！致遭受學者一致之批評（請參見證 12 第 207-208 頁、證 13 第 132-135 頁、證 14 第 75-91 頁及證 15）。

（四）據上，行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人，且於其未依規定扣繳時課以補繳及罰鍰之責任，已背離前開扣繳義務之合憲基礎，違反法定扣繳義務之歸屬原則，有向不適當之人課以不適當義務之情形，顯欠缺妥當性而與憲法第 23 條比例原則不符（釋字第 476、544、551、641 號解釋參照），致嚴重侵害機關、團體主辦會計人員受憲法第 15 條保障之財產權。

二、本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，未考慮義務人負擔稅捐之能力，違反量能課稅原則

- (一) 按稅捐債務係無對待給付之公法上的法定之債，其負擔的歸屬及輕重原則上應以稅捐債務人之負擔能力為準，是量能課稅原則乃被肯認為公平課稅的基礎原則，為稅捐正義在稅捐法上之表現（證 16）。釋字第 597 號解釋：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則」，乃明確肯認量能課稅原則在我國亦具有憲法位階。而課以稅捐繳納義務的結果，不論所課者為納稅義務、代繳義務、扣繳義務或代徵義務，皆使繳納義務人因而對稅捐稽徵機關負繳納稅捐之義務，該義務之課予，均須考慮義務人負擔稅捐之能力，始符量能課稅原則（請參見證 12 第 178 頁）。故扣繳義務人之扣繳義務，亦有量能課稅原則之適用。
- (二) 查行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，以不具報酬給付義務之機關、團體主辦會計人員為扣繳義務人，並負補繳及罰鍰責任，乃完全未考量主辦會計人員以自己財產負擔扣繳義務之能力，不顧是否超出其財力負荷範圍。以中○院會計人員補稅罰鍰案為例，稅捐機關竟對中○院主辦會計人員，責令補繳應扣未扣之稅款 7 億元，加上 3 倍罰鍰約 20 億元，總計將近 27 億餘元（請參見證 13 第 125 頁）。本件聲請人亦被責令補繳稅款共計 10,637,339 元，

加上 3 倍罰鍰，總計應繳 42,549,356 元。是該等規定顯然違反量能課稅原則。

三、本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員，未依規定扣繳應負補繳責任並對之處以罰鍰，不符體系正義，無差別待遇之正當理由，違反憲法第 7 條平等原則

(一) 按國家對人民稅捐之課徵或減免，須依據法律所定要件或經法律具體明確授權行政機關發布之命令，且有正當理由而為合理之差別規定者，始無違憲法第 19 條租稅法定主義及第 7 條平等原則，業經釋字第 565 號解釋闡明在案。平等原則並非保障絕對的、機械的形式平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等（釋字第 211、341、412 號等解釋參照），只要在規範上出現差別待遇的結果，而無合理之理由予以支持時，即構成憲法平等原則之違反。平等原則之本質，原就具有雙面性與相對性，嚴格而言並非各該「規範本身之違憲」，而是作為差別對待之兩組規範間的「關係」，或可稱為「規範關係之違憲」。立法者於制定法律時，於不違反憲法之前提下，固有廣大的形成自由，然當其創設一具有體系規範意義之法律原則時，除基於重大之公益考量以外，即應受其原則之拘束，以維持法律體系之一貫性，是為體系正義。而體系正義之要求，應同為立法與行政所遵守，否則即違反平等原則（釋字第 455 號

解釋翁岳生大法官協同意見書參照)。

- (二) 查所得稅法第一章總則之第 7 條第 5 項規定，扣繳義務人係「自付與納稅義務人之給付中扣繳所得稅款」之人，已表彰所得稅扣繳義務人之歸屬原則，亦即應以負有報酬給付義務之機關、團體本身作為扣繳義務人(請參見證 14 第 89 頁)。換言之，其已創設一具有體系規範意義之法律原則。惟行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款竟規定負扣繳、補繳及罰鍰責任者為機關、團體之主辦會計人員，而非負報酬給付義務之機關、團體，已破壞體系正義。且機關、團體本質上並非不得為扣繳、補繳及罰鍰之責任主體，該規定不讓負有報酬給付義務且享有所得稅納稅義務人對待給付利益之機關、團體負扣繳義務，卻讓無合理正當連結且一般而言無資力之主辦會計人員負扣繳義務，實無差別待遇之正當理由可予支持。
- (三) 再者，行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定將「機關、團體」與「事業」之扣繳義務人，分別定為「主辦會計人員」與「事業之負責人」。立法者為何作此區分？為何不統一規定為「主辦會計人員」或「負責人」？並未見其有所說明。另行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，應扣繳而未依法為扣繳者，係處罰機關、團體之主辦會計人員或事業之負責人；但行為時所得稅法第 111 條第 2 項規定，免扣繳但未依限填報或未據

實申報或未依限填發免扣繳憑單者，在私人團體及事業部分，卻又是處罰私人團體及事業本身而非處罰其主辦會計人員或負責人。凡此均可見，立法者所為差別待遇顯屬恣意（請參見證 13 第 135 頁、證 14 第 85-88 頁）。

（四）據上，行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，以機關、團體之主辦會計人員為扣繳義務人，且於其未依規定扣繳時課以補繳及罰鍰之責任，乃不符體系正義，無差別待遇之正當理由，而與憲法第 7 條平等原則有違。

四、本件行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，一律按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，不區分違規情節之輕重，於個案之處罰顯然過苛時，亦未設適當之調整機制或合理最高額之限制，違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違

（一）按對人民違反行政法上義務之行為處以罰鍰，其違規情節有區分輕重程度之可能與必要者，應根據違反義務情節之輕重程度為之，使責罰相當，有釋字第 616 號、第 641 號解釋可稽。又立法者為求執法明確，以固定之方式區分違規情節之輕重並據以計算罰鍰金額，而未預留罰鍰之裁量範圍者，或非憲法所不許，惟仍應設適當之調整機制，以避免個案顯然過苛之處罰，始符合憲法第 23 條規定限制人民基本權利應遵守比例原則之

意旨，亦經釋字第 641 號解釋在案。釋字第 327 號、第 356 號及第 616 號等解釋並一再闡明，若以稅額之固定比例處以罰鍰，卻無合理最高額之限制，有導致處罰過重之情形而違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。

- (二) 查未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款者，與已依限補繳但未依限補報扣繳憑單者，此兩種違規情節，一是未補繳未補報，一是已補繳未補報，其違反義務情節之輕重程度顯不相同。又縱同屬未補繳未補報者，每個個案之違規情節不盡然相同，違反義務情節之輕重程度自亦不完全相同。此等違規情節，並非無區分輕重之可能，亦有區分之必要，然依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，均一律按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰，顯已抵觸責罰相當之要求。且該規定一律處 3 倍罰鍰，使罰鍰金額有無限擴大之虞，卻無適當之調整機制或合理最高額之限制，可能造成個案顯然過苛之處罰，致有嚴重侵害人民財產權之不當後果。前開所述中○院會計人員遭處罰鍰約 20 億元及本件聲請人遭處罰鍰共計 31,912,017 元，即為明例。再者，該規定已於 98 年 5 月 27 日經修正為處「三倍以下」罰鍰，其立法理由即為：「...考量個案之違章事實情形不一，不宜逕採劃一之處罰方式，爰修正第一款處罰倍數為一倍以下或三倍以下，以利稽徵機關得按個

案違章情節輕重，彈性調整其罰度」(證 17)，可見連立法者都已認為行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定違反比例原則等。

(三)據上所述，行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定，不區分違規情節之輕重，一律處以 3 倍罰鍰，於個案之處罰顯然過苛時，亦未設適當之調整機制或合理最高額之限制，與釋字第 327 號、第 356 號、第 616 號及第 641 號等解釋意旨不符，違反憲法第 23 條之比例原則，與憲法第 15 條保障人民財產權之意旨有違。

五、本件有作成解釋之必要，且應為違憲宣告

(一)按本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，乃涉及扣繳義務歸屬之根本性疑義，有抵觸平等原則、比例原則、量能課稅原則及財產權保障等之嚴重憲法問題，顯已逾越立法者之形成自由範圍。此觀前述中○院會計人員補稅罰鍰案及本件聲請案適用該等規定之極端不合理結果，即可知其梗概。在釋字第 317 號解釋理由書已肯認扣繳義務為合憲的前提下，鈞院更有釐清扣繳義務應歸屬於何人之必要，以建構符合憲法秩序之扣繳制度。

(二)又本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，雖非現行法規，惟釋字第 177 號解釋文第二項明示「本院依人民聲請所為之解釋，對聲請人據以聲請之案件，亦有效力」，聲請人依行政訴訟法第 273 條第 2 項規定，仍得

據以聲請再審，以獲得救濟，是鈞院仍有作成解釋之必要（釋字第 210 號解釋理由書參照）。且正因系爭規定並非現行法規，鈞院逕作成違憲宣告之解釋，並不會造成現行扣繳制度停擺等對公共利益有重大影響之結果。

（三）準此，鈞院實有就本件作成解釋之必要，且應為違憲宣告，不但使聲請人之個案得獲救濟，尚得促使立法者就扣繳義務之歸屬重為合憲之考量與設計，以發揮鈞院保障人權及建構合憲秩序之功能！

六、綜上所述，本件行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款及第 114 條第 1 款規定，顯已牴觸憲法第 7 條、第 15 條、第 23 條及量能課稅原則，有作成違憲宣告解釋之必要。聲請人未依限補繳之 85 年度、86 年度應扣繳稅款及罰鍰，已遭移送臺北行政執行處執行，其中 85 年度、86 年度應扣繳稅款部分之執行期間將於 101 年 3 月 5 日屆滿（稅捐稽徵法第 23 條第 5 項參照），臺北行政執行處未免逾越執行期間，已積極進行行政執行相關程序，懇請鈞院儘速作出解釋，俾聲請人得及時為救濟，實感德便。

證 物

附件 1：最高行政法院 95 年度判字第 1817 號判決影本乙份。

附件 2：最高行政法院 95 年度判字第 1752 號判決影本乙份。

證 1：聲請人樊○儂及新○基金會有關網路報導等資料各乙份。

證 2：財政部臺北市國稅局大安分局 92 年 1 月 21 日財北

- 國稅大安綜所字第 0920200117 號函及補繳各類所得扣繳稅額繳款書影本乙份。
- 證 3：財政部臺北市國稅局大安分局 92 年 1 月 21 日財北國稅大安綜所字第 0920200118 號函及補繳各類所得扣繳稅額繳款書影本乙份。
- 證 4：財政部臺北市國稅局 92 年 2 月 27 日 A1415092000161 號處分書及違章案件罰鍰繳款書影本乙份。
- 證 5：財政部臺北市國稅局 92 年 5 月 12 日 A1415092000074 號處分書及違章案件罰鍰繳款書影本乙份。
- 證 6：財政部臺北市國稅局 93 年 1 月 5 日財北國稅法字第 0920250651 號復查決定書影本乙份。
- 證 7：財政部臺北市國稅局 93 年 1 月 5 日財北國稅法字第 0920250652 號復查決定書影本乙份。
- 證 8：財政部 93 年 5 月 11 日台財訴字第 0930012847 號訴願決定書影本乙份。
- 證 9：財政部 93 年 5 月 14 日台財訴字第 0930012651 號訴願決定書影本乙份。
- 證 10：臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2287 號判決影本乙份。
- 證 11：臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2368 號判決影本乙份。
- 證 12：黃茂榮著，稅法總論（第三冊），97 年 2 月 2 版，節錄影本乙份。
- 證 13：柯格鐘著，薪資扣繳所得稅之義務人及其處罰修正芻議（載於月旦法學雜誌 93 年 12 月第 115 期），影本乙份。

- 證 14：鍾典晏著，扣繳實務相關問題研析，93年7月初版，節錄影本乙份。
- 證 15：葛克昌主持，「扣繳義務與基本權保障」研討會—從中○院會計人員補稅重罰案談起（載於月旦法學雜誌92年2月第93期），影本乙份。
- 證 16：黃茂榮著，稅法總論（第一冊），94年9月增訂2版，節錄影本乙份。
- 證 17：98年5月27日修正公布之所得稅法第114條立法理由影本乙份。

此 致

司 法 院 公 鑒

聲請人：樊○儂

連絡人：劉家昆 律師

連絡人：周○嬌

中 華 民 國 9 8 年 9 月 1 4 日

(附件1)

最高行政法院判決

95年度判字第1817號

上 訴 人 樊○儂

訴訟代理人 陳哲宏 律師

鄭伯禹 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 許虞哲

上列當事人間因所得稅法事件，上訴人對於中華民國94年5月26日臺北高等行政法院93年度訴字第2287號判決，提

起上訴。本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

一、緣上訴人為財團法人新○文教基金會（以下簡稱新○基金會）之負責人兼主辦會計，亦即所得稅法第 89 條所稱之扣繳義務人，新○基金會於民國（下同）85 年間給付國外表演團體演出報酬新臺幣（以下同）22,860,382 元，上訴人未依法於給付時扣取稅款並申報扣繳憑單，案經被上訴人查獲，遂限期責令其補繳應扣未扣稅款 4,572,076 元及補申報扣繳憑單，惟上訴人未依限補繳及補報，被上訴人乃依所得稅法第 114 條規定按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰計 13,716,228 元。上訴人不服，主張該補繳稅款已逾核課期間及其並非稅法所規定之扣繳義務人等情，申請復查，未獲變更，向財政部提起訴願，亦遭決定駁回，提起行政訴訟，經原審 93 年度訴字第 2287 號判決（下稱原判決）駁回後，提起本件上訴。

二、本件上訴人於原審起訴主張：（一）若將 88 年修正前即行為時之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款與現行所得稅法同條項款兩相對照可知，機關、團體之扣繳義務人依舊法必為其「主辦會計人員」，並不存在由機關、團體指定之餘地，依新法則係由機關、團體指定之扣繳單位主管，財政部 88 年 7 月 8 日台財稅字第 881924323 號函即係對新法之解釋，顯與本案無關；又，行為時所得稅

法係以法律逕行指定機關、團體具備「主辦會計」身分之人為扣繳義務人，非如現行所得稅法係依機關首長及團體負責人之指定，以定扣繳義務人，而不論被指定之人是否具有「主辦會計」之身分，是上訴人是否為扣繳義務人，關鍵在於上訴人依新○內部之組織分工，是否具有「主辦會計」之身分。查上訴人依新○內部之職務分工為新○之負責人，並非新○之「會計」，更非「主辦會計」，依法自非扣繳義務人。而依最高行政法院 48 年判字第 67 號判例之意旨，上訴人既不具備「主辦會計」之身分，縱使在相關稅捐申報文件之「主辦會計」欄位用印，亦不因此使上訴人成為扣繳義務人。(二) 依憲法第 15 條之規定及「量能課稅原則」，扣繳義務倘若對扣繳義務人造成扣繳費用外進一步之財政負擔，則有違憲之虞。查我國之所得稅法並非係以對納稅義務人負有金錢給付義務之稅捐主體為扣繳義務人，是故，在我國所得稅法違反扣繳制度設計本旨之背景之下，於扣繳義務人為主辦會計人員之情形，所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」之方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體，實際取得履行扣繳義務所需之金錢，主辦會計人員始負扣繳義務，如此始能避免該等規定在適用上造成違憲之結果。本件上訴人係因當時新○財務困難，無法由其取得履行扣繳義務所需之金錢，以致未能繳納系爭稅款，並非故意不履行扣繳義務以謀取私利，準此，本件由於扣繳義務之要件不備，故上訴人之扣繳義務並未發生。(三) 上訴人並非「扣繳義務人」，且其「扣繳義務」亦未發生，故本

件不符所得稅法第 114 條所示處罰之要件。此外，縱認上訴人為扣繳義務人，且扣繳義務亦已發生，則上訴人就其扣繳義務之違反係因新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，以致未為補繳，故係因其無法控制之原因而違反繳納義務，係屬「不可歸責」(參司法院釋字第 275 號解釋)，且已具免罰之要件，蓋，稅捐稽徵法第 48 條之 1 之規定將納稅義務人「自動補報」及「自動補繳」列為免罰之要件，乃是基於納稅義務人既為所得歸屬之人，當然具有補繳能力為前提。然我國所得稅法上之扣繳義務人，並非應扣繳稅款之所有人，扣繳義務人具有補繳能力之前提並不存在，故「自動補繳」之免罰要件即不應在同法第 50 條所示得準用範圍之內，上訴人於提交被上訴人之 85 年度之「國際新○文教基金會各類扣繳資料調節表」中，明白標示「未申報數」，已符合同法第 48 條之 1 第 1 項所示免罰之要件(即已自動補報)，故被上訴人對上訴人作成罰鍰之處分自屬違法等語，求為判決撤銷原處分、復查決定及訴願決定。

三、被上訴人則以：(一) 經查新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人係為上訴人，且該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此亦有卷附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，按行為時之所得稅法，上訴人為扣繳義務人當無疑義，其一經違反扣繳義務，即否認為扣繳義務人，顯屬卸責之詞。另，扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，非如上訴人所主張所得稅法第

88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」之方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體實際取得履行扣繳義務所需金錢，始負扣繳義務，從而上訴人既為法定之扣繳義務人，自應負擔扣繳義務作為之責，被上訴人限期責令上訴人補報並補繳應扣未扣之稅款 4,572,076 元，並無不合。(二)新○基金會於 85 年度給付國外表演團體演出報酬，上訴人為扣繳義務人即應依給付額 20%扣繳稅款，惟上訴人違反該所得稅法所定扣繳義務之行為，未扣繳及繳納該稅款，即為可歸責之情，自應受處罰。又，縱如上訴人所稱其因於交付被上訴人之 85 年度「國際新○文教基金會各類扣繳資料調節表」中，明白標示「未申報數」，屬已自動補報，惟，因上訴人未於被上訴人查獲前，依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，故仍不符稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定之免罰要件，亦不可如上訴人所稱選擇性適用免罰要件；從而被上訴人原處罰鍰 13,716,228 元，並無不合等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：(一)新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人係為上訴人，且該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書等，係機關、團體向稅捐稽徵單位提出，用以申報稅捐之重要文件，上訴人既於該等文件上主辦會計欄位蓋章，自應以其為該機關、團體之主辦會計人員，而為行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所定之扣繳義務人；否則如要求被上訴人捨該等稅捐申報文件之明確記載，而就機關、團體內

部業務分工何者為實際之主辦會計人員，進行實質調查，事實上顯不可能，亦不符稽徵效益。是被上訴人依行為時之所得稅法規定，以上訴人為扣繳義務人，並按該給付額之 20%計算扣繳稅款，責令上訴人限期補繳應扣未扣之稅款及補申報扣繳憑單，並無不合；上訴人未如期補繳及補報扣繳憑單，被上訴人遂依所得稅法第 114 條第 1 款規定，按應扣未扣稅款處 3 倍之罰鍰，洵屬有據。(二)扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，乃其公法上之義務，並不以扣繳義務人已實際取得履行扣繳義務所需之金錢為該義務發生之要件，不因事後已無法由其取得為扣繳義務所交付之金錢，而可免其扣繳義務；又，此項法定扣繳義務，乃稅捐稽徵所必要，亦無所謂違憲之情。(三)上訴人違反所得稅法所定扣繳義務之行為，未扣繳及繳納該稅款，已違反該項法定之作為義務，自屬有可歸責事由，要難以新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，依司法院釋字第 275 號解釋而執為免責之論據。(四)上訴人於行為時既屬扣繳義務人，負有繳納扣繳稅款及辦理扣繳申報等相關義務，上訴人未於被上訴人查獲前，依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，自與稅捐稽徵法第 48 條之 1 及同法第 50 條所規定之免罰要件不符，故原處分依法並無違誤為由，判決駁回上訴人在原審之訴。

五、上訴人上訴意旨除援用原審主張外，並補稱略謂：(一)現行所得稅法係調整舊法統一指定機關、團體內具有一定身分之人為扣繳義務人之規範模式，而改採「形式標準」認定扣繳義務人，適足以反證舊法係採「實質標準」

認定扣繳義務人，原判決雖適用舊法規定，卻仍逕依「形式標準」認定上訴人為扣繳義務人，自與行為時所得稅法之明文規定不符。其次，原判決雖引用行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款為判決依據，卻同時引用財政部對現行所得稅法同條項款之 88 年 7 月 8 日台財稅字第 881924323 號函釋為判決依據，自有判決理由矛盾之當然違背法令。再者，原判決徒以曾於新○基金會內部請款申請單及報銷申請單簽名之人不止一人，即認本件扣繳義務人之認定有爭議，而為不利於上訴人之判決，卻未說明為何新○基金會一年只能有一個扣繳義務人，自有判決不備理由之當然違背法令。又，上訴人既不具備「主辦會計」之身分，即便於相關稅捐申報文件之「主辦會計」欄位用印，但僅得認為上訴人與主辦會計之間有關於扣繳義務負擔之私法上約定，原判決未參酌鈞院 48 年判字第 67 號判例之意旨，而堅持上訴人為主辦會計，自有不適用該判例之違背法令。(二) 原判決無視於量能課稅原則，徒依所得稅法第 89 條之條文文義而為上訴人不利之認定，自有不適用憲法第 15 條及適用所得稅法第 89 條不當之違背法令。實則，上訴人 85 年度自新○基金會取得之薪資不過 218,070 元，竟負擔高達 4,572,076 元之扣繳義務，若不將所得稅法第 89 條之適用限縮於扣繳義務人已自機關、團體取得應扣繳稅款，則將涉及對主辦會計之財產權核心之侵害，而有違憲之虞。又，原判決關於扣繳義務發生之前提，即扣繳義務人是否已取得扣繳義務所需金錢，判斷標準前後不一，而有判決理由矛盾之當然違背法令。(三) 原判決未論及

認定本件未逾核課期間之依據且原判決僅認定上訴人有違反行為義務，而未另行認定上訴人之責任條件，逕謂「上訴人已違反該項法定之作為義務，自屬有可歸責事由」，自有判決不備理由之當然違背法令等語。

- 六、本院按「納稅義務人有左列各類所得者，應由扣繳義務人於給付時，依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依第 92 條規定繳納之：一、...二、機關、團體、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與...、執行業務者之報酬，.....。」、「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左.....二、薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與、...，其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」
- 「非中華民國境內居住之個人，或在中華民國境內無固定營業場所之營利事業，有第 88 條規定各類所得時，扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗。」
- 「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：一、扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。.....」分別為行為時所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款、第 89 條第 1 項第 2 款、第 92 條第 2 項及第 114 條

第 1 款所明定。又行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款之「主辦會計人員」，依財政部 65 年 4 月 22 日台財稅字第 32574 號函示「政府機關團體給付薪資等各類所得，其扣繳義務人，依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，為該機關、團體之主辦會計人員。至所稱主辦會計人員係指該機關、團體負責會計事務之主管。」此與現行所得稅法同法條規定「其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管」，法條文字略有不同。原審斟酌全辯論意旨及調查證據結果，以：新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人係為上訴人，且該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，亦有卷附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，是被上訴人依行為時之所得稅法規定，以上訴人為扣繳義務人，責令其限期補繳應扣未扣之稅款及補申報扣繳憑單，因上訴人未如期補繳及補報扣繳憑單，被上訴人依所得稅法第 114 條第 1 款規定，處以罰鍰。又扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，乃其公法上之義務，並不以扣繳義務人已實際取得履行扣繳義務所需之金錢為該義務發生之要件，不因事後已無法由其取得為扣繳義務所交付之金錢，而可免其扣繳義務；另上訴人違反所得稅法所定扣繳義務之行為，於辦理給付國外表演團體時，未依規定扣繳稅款，係違反該項法定之作為義務，自屬有可歸責事由，要難以新○基金會財務困難，無法由其取得應扣繳之稅款，依司法院釋字第 275 號解釋而執為免責之論據；又

上訴人於行為時既屬扣繳義務人，負有繳納扣繳稅款及辦理扣繳申報等相關義務，上訴人未於被上訴人查獲前，依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，不合稅捐稽徵法第 48 條之 1 及同法第 50 條所規定之免罰要件，因將訴願決定及原處分予以維持，駁回上訴人之訴，並無違誤。上訴人所主張原判決雖適用舊法規定，卻依行為後修正之新法「形式標準」認定上訴人為扣繳義務人，與行為時所得稅法之明文規定不符云云，然依行為時上開所得稅法之規定，所稱「主辦會計人員」，係指團體專責之主辦會計人員，若團體未指定專責之主辦會計人員，仍應由團體之負責人負該團體所有會計業務之責任，否則，團體若推託無主辦會計人員，豈非得免法定應扣繳之義務？原判決係依新○基金會 85 年度之各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人為上訴人，另該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，據以認定上訴人為扣繳義務人，查納稅義務人本有據實申報之義務，新○基金會之業務如何操作，非他人所得干預，上訴人既為新○基金會之負責人，對外代表該基金會，上訴人如非為新○基金會 85 年度之「扣繳義務人」及「主辦會計」，為負責人之上訴人即不應為如上之申報，且上訴人雖主張其非本件「主辦會計」，依所得稅法第 92 條規定扣繳原則上應按月為之，非以年為單位，新○負責會計事務之主管既有變更，扣繳義務人亦可隨之變更云云。惟依首開所得稅法第 92 條第 2 項規定，本件扣繳義務人應於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅

款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗，而上訴人迄未能證明何人方係本件之「主辦會計」，是以被上訴人依新○基金會之申報認定並無違誤，與所稱「形式標準」無涉。又所提本院 48 年判字第 67 號判例係指縱令土地買賣之當事人間，曾約定土地增值稅由買受人負擔，亦屬私法上之契約，不能變更公法上納稅義務之主體。依該項特約買受人固有支出稅款之私法上義務，而公法上之納稅義務人，則仍為出賣人之土地所有權人，所指不能變更公法上納稅義務之主體，與本件依申報相關資料之扣繳義務人係由新○基金會之負責人即上訴人自行載明其為扣繳義務人之情形不同，上開判例自不足為有利於上訴人之判斷。另原判決雖引用財政部 88 年 7 月 8 日台財稅字第 881924323 號函釋，惟其並未論斷上訴人係新○基金會之「責應扣繳單位主管」，要屬贅引，且不影響於判決之結果，並無上訴人所稱判決理由矛盾之違法。又本件新○基金會於 85 年度給付國外表演團體演出報酬，上訴人為扣繳義務人，於辦理給付國外表演團體時，依規定於給付數額中扣留納稅義務人「應繳」之稅款，並於代扣稅款之日起 10 日內，將所扣稅款向國庫繳清，並開具扣繳憑單，向該管稽徵機關申報核驗，其扣繳係自所給付報酬中扣繳，非另外增加給付，上訴人於給付本件報酬時，其扣繳義務即已發生，若其依法辦理扣繳，應無困難，即無不能扣繳情事，因上訴人違反所得稅法所定扣繳義務，被上訴人依同法規定責令為扣繳義務人之上訴人「補繳」及處罰，且本件納稅義務人依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款

規定為取得所得之該國外表演團體，並非上訴人，亦與「量能課稅原則」無涉，上訴人主張原判決無視於量能課稅原則，有不適用憲法第 15 條及適用行為時所得稅法第 89 條不當之違法云云，亦無足採。另上訴人於起訴及原審審理中，並未就核課期間部分主張原處分有違法，則原判決未就該部分為論斷，亦無判決不備理由之違法。上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 5 年 1 1 月 9 日

(附件 2)

最高行政法院判決

95 年度判字第 1752 號

上 訴 人 樊○儂

訴訟代理人 陳哲宏 律師

鄭伯禹 律師

被 上 訴 人 財政部臺北市國稅局

代 表 人 許虞哲

上列當事人間因所得稅法事件，上訴人對於中華民國 94 年 5 月 5 日臺北高等行政法院 93 年度訴字第 2368 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主 文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理 由

本件上訴人在原審起訴主張：被上訴人以上訴人為財團法人新○文教基金會（下稱新○基金會）之主辦會計，為所得稅法第 89 條之扣繳義務人，新○基金會於民國 86 年間給付薪資、租賃所得及國外表演團體演出報酬共計新臺幣（下同）36,859,415 元，上訴人未依法於給付時扣取稅款並申報扣繳憑單，乃以 92 年 1 月 21 日財北國稅大安綜所字第 0920200118 號函命上訴人繳納應扣未扣繳之 6,065,263 元並補辦申報扣繳憑單。被上訴人又以上訴人未依限補繳及補報，另以 92 年 5 月 12 日 A1415092000074 號函對上訴人處以 3 倍 18,195,789 元罰鍰。惟依行為時之所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款之規定，機關、團體之「主辦會計」，始為公法上之扣繳義務人。上訴人依新○基金會內部之職務分工為新○基金會之負責人，並非主辦會計，此有新○基金會內部之請款申請單及報銷申請單可稽。依該等單據所示，新○基金會內部分別設有「會計」及「負責人」之職位，上訴人未曾在「會計」欄位簽名，若有簽名，亦係在「負責人」欄位為之，足認上訴人並非新○基金會之「會計」，更非「主辦會計」，依法自非扣繳義務人。又於扣繳義務人為主辦會計人員之情形，所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體，實際取得履行扣繳義務所需之金錢，始負有扣繳義務。上訴人係因當時新○基金會財務困難，無法由其取得履行扣繳義務所需金錢，致未能繳納系爭稅款，並非故意不履行扣繳義務以謀取私利，故本件係因扣繳義務之要件不備，上訴人之扣繳義務並未發生。縱認上訴人為扣繳義務人，且扣繳義務亦已發生，惟上訴人係因新○基金會財務困難，

無法由其取得應扣繳之稅款，致未為補繳，亦即係因無法控制之原因而違反繳納義務，應屬不可歸責而不予處罰。又依稅捐稽徵法第 50 條準用第 48 條之 1 規定，扣繳義務人並非應給付金錢之歸屬主體，不當然有「補繳」之能力，僅須「補報」，即得以免罰等情，爰請判決將訴願決定、原處分均撤銷。被上訴人則以：新○基金會 86 年度各類所得資料逾期申報書所載之扣繳義務人為上訴人，該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此亦有卷附各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，上訴人為扣繳義務人當無疑義，其一經違反扣繳義務，即否認為扣繳義務人，顯屬卸責之詞。上訴人於 86 年度給付薪資、租賃所得及國外表演團體演出報酬共計 36,859,415 元，未依所得稅法第 88 條規定按給付額 20%扣繳稅款，被上訴人依同法第 114 條第 1 款後段規定，責令上訴人限期補繳應扣未扣稅款 6,065,263 元及補報扣繳憑單，上訴人未如期補繳及補報扣繳憑單，原處分遂按應扣未扣稅款 6,065,263 元處 3 倍之罰鍰 18,195,789 元，並無不合等語，資為抗辯。

原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：1. 新○基金會 86 年度各類扣繳憑單皆未於法定期限內申報，境內居住者之各類扣繳憑單遲至 87 年 2 月始辦理申報，非境內居住者之扣繳憑單亦超過給付後 10 日內始辦理申報，而新○基金會 86 年度各類所得資料逾期申報書所載扣繳義務人為上訴人，該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此有原處分卷所附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書

影本可稽，上訴人顯屬新○基金會之主辦會計。上訴人雖提出新○基金會內部請款申請單及報銷申請單，以該單據所示新○基金會內部分別設有「會計」及「負責人」之職位，而上訴人從未曾在「會計」欄位簽名，上訴人若有簽名，亦係在「負責人」欄位為之，基金會內部職務分工為新○基金會之負責人，並非主辦會計云云。然所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所稱「主辦會計人員」，係指該機關、團體負責會計事務之主管（財政部 65 年 9 月 22 日台財稅字第 32574 號函），並非指會計，亦與所學無關，上開請款單上會計欄所蓋者為不同人之章，該等會計人員顯非負責會計事務之主管，又除以負責人地位之上訴人在上面蓋章外，別無其他會計主管人員，而上訴人在新○基金會教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，負責人欄及主辦會計欄位均由上訴人蓋章，足見上訴人在新○基金會亦為負責會計事務之主管，被上訴人認定上訴人為新○基金會之負責人兼主辦會計，並無不合。又本院 48 年判字第 67 號、61 年判字第 114 號及 62 年判字 378 號判例，並非關於如何認定主辦會計之判例，與本案無關，另訴願機關停止原處分之執行，無論其理由為何，均不能拘束原判決。

2. 依行為時所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款規定，納稅義務人有機關、「團體」、事業或執行業務者所給付之薪資、利息、租金、佣金、權利金、競技、競賽或機會中獎之獎金或給與...執行業務者之報酬者，扣繳義務人於給付時，應依規定之扣繳率或扣繳辦法，扣取稅款，並依同法第 92 條規定繳納之。同法第 14 條第 1 項第 3 類之薪資所得，凡提供勞務者在職務上或工作上取得之各種薪資收入為薪資所得。新○基金會為團體，其員工因提供

勞務所取得之報酬，核屬上開法條規定之薪資所得，該團體之扣繳義務人應予扣繳。上訴人主張新○係財團法人，係屬所得稅法第 11 條第 4 項之「團體」，並未包含在第 14 條第 1 項所界定之主體範圍內，因此其給付予管理部門人員之 5,975,691 元並非該法所定義之薪資，無適用所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款扣繳相關規定之餘地，系爭薪資之給付，扣繳義務尚未發生云云，並不足採。3. 扣繳義務人應負擔之扣繳義務係屬稅法之強行規定，扣繳義務人應善盡該義務，於給付所得人所得總額時，依規定扣繳率，自給付所得總額中扣取應扣繳之所得稅額，不因其財務困難及非扣繳義務人實際為給付而免其扣繳義務。且本案扣繳係自所給付報酬、租賃所得、薪資中扣繳，非另外增加給付，新○基金會既能給付報酬、租賃所得、薪資，即能扣繳，與財務有無困難無關。再行為時所得稅法在機關、團體給付報酬、租賃所得、薪資時，非以機關、團體而以其主辦會計之人為扣繳義務人，係法律之規定，其是否妥適，乃立法政策之問題。上訴人主張於扣繳義務人為主辦會計人員之情形，所得稅法第 88 條、第 89 條關於扣繳義務成立要件，必須以「目的性限縮」方式，將其限制於主辦會計人員已自機關、團體，實際取得履行扣繳義務所需之金錢，主辦會計人員始負扣繳義務云云，要屬無據。4. 本件係依相關事證認定上訴人為行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款所稱之扣繳義務人，與該規定嗣後是否及為何將「主辦會計人員」修正為「責應扣繳之人」無關，上訴人關於所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款自「主辦會計人員」修正為「責應扣繳之人」之主張，不影響前述之判斷。5. 扣繳義務人之扣繳係自所給付報酬、租賃所得、薪資中扣繳，

非另外增加給付，新○基金會既能給付報酬、租賃所得、薪資，即能扣繳，與財務有無困難無關，上訴人以財務困難未予扣繳，亦未依令補報、補繳，顯出於故意未扣繳及補報、補繳，即令其非故意，亦有過失，依司法院釋字第 275 號解釋，仍應處罰。6. 稅捐稽徵法第 48 條之 1 規定：「納稅義務人自動向稅捐稽徵機關補報並補繳所漏稅款者，凡屬未經檢舉、未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查之案件，左列之處罰一律免除...」，同法第 50 條規定：「本法對納稅義務人之規定，除第 41 條規定外，於扣繳義務人...準用之。」雖然上訴人提出之 86 年度「國際新○文教基金會各類扣繳資料調節表」中載有「未申報數」，但其與行為時所得稅法第 92 條報繳扣繳稅款之規定不符，已不能認為其已有申報，何況其亦未補繳稅款，是被上訴人查獲前，未依相關程序辦理補報及補繳扣繳稅款事宜，自與上開法條所定免罰要件不符。原處分認定上訴人為法定之扣繳義務人，自應負擔扣繳義務之責，其未依法於給付時扣取稅款並申報扣繳憑單，經被上訴人查獲，責令其補繳稅款及補申報扣繳憑單，又未依限補繳及補報，被上訴人乃依所得稅法第 114 條規定按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰計 18,195,789 元，亦無不合。上訴人主張其於交付予被上訴人之 86 年度結算申報書中，就薪資支出部分，於扣繳申報資料之相關調節事項，已明確標示：「加：本期已付尚未申報數：5,975,691 元」；就租金支出部分，於扣繳申報資料之相關調節事項，則明確標示：「加：本期已付尚未申報數：7,090,501 元」；就勞務費部分，於扣繳申報資料之相關調節事項，則明確標示：「加：尚未申報數：23,793,223 元」，與被上訴人認定新○基金會

於 86 年度支出之薪資、租金及勞務費之金額相符，上訴人既已依法申報，自應認其已符合免罰之要件云云，顯不足採。綜上所述，原處分限期責令上訴人補繳應扣未扣稅款 6,065,263 元及補申報扣繳憑單，因上訴人未依限補繳及補報，乃依所得稅法第 114 條規定按應扣未扣之稅額處 3 倍之罰鍰計 18,195,789 元，並無違法，訴願決定予以維持，亦無不合，因將上訴人之訴駁回。

上訴意旨略謂：1. 依行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定之扣繳義務人為「主辦會計」，財政部 65 年 4 月 22 日台財稅字第 32574 號函釋，主辦會計人員係指機關、團體負責會計事務之主管，亦即採「實質標準」，認定扣繳義務人。對照現行所得稅法同條項款之規定，將機關、團體之扣繳義務人修正為「責應扣繳單位主管」，更無疑義。原判決雖適用舊法規定，卻仍依「形式標準」認定上訴人為扣繳義務人，自與所得稅法之規定不符。2. 國際新○文教基金會於 86 年度先後分別有員工簡○穎及張○珠擔任會計主管，其中簡○穎更對外使用「會計主任」之職銜，上訴人於原審曾提出新○離職申請書及簡○穎之名片為證。原判決所謂「新○別無其他會計主管」之說，顯與卷內證據不符，有判決不附理由之當然違背法令。3. 參照本院 48 年判字第 67 號判例意旨，稅捐債務為法定債務，故何人為稅捐義務人悉依法律規定而定，不因當事人間之約定而變更。上訴人既不具備「主辦會計」之身分，其於相關稅捐申報文件之「主辦會計」欄位用印，僅得認為上訴人與主辦會計及新○之間有關於扣繳義務負擔之私法上約定，上訴人至多僅有支出稅款之私法上義務，無論如何公法上扣繳義務主體不因此而變更。原判決竟

認為前揭判例與本件無關，有判決不適用判例之違背法令。

4. 基於憲法第 15 條規定，在解釋舊所得稅法第 89 條時，必須增加主辦會計已自團體取得應扣繳稅款，為扣繳義務發生之要件，始符憲法第 15 條規定。然原判決無視於量能課稅之憲法原則，徒依條文文義而為上訴人不利之認定，自有不適用憲法第 15 條及所得稅法第 89 條不當之違背法令。

5. 舊所得稅法關於扣繳義務人之規定，因涉及對主辦會計之財產權核心的侵害，已有高度違憲嫌疑，絕非立法政策是否妥適之問題而已。查上訴人 86 年度自新○取得之薪資不過 472,500 元，竟負擔高達 6 百餘萬元之扣繳義務，縱非習法者亦知其顯有悖理之處。原判決固以新○既然能給付報酬、租賃所得、薪資，即能扣繳，而認上訴人之扣繳義務已發生，另一方面卻又以舊所得稅法逕以主辦會計為扣繳義務人，僅為立法政策妥當與否問題，顯然原判決關於上訴人扣繳義務是否發生，判斷標準前後不一，而有判決理由矛盾之當然違背法令。

6. 扣繳義務人在稅法上負擔之義務與納稅義務人顯然有別，其免罰要件自應考量扣繳制度之性質，於性質所容許之範圍，準用納稅義務人免罰之要件，而非適用納稅義務人免罰之「補報」與「補繳」之要件。參照稅捐稽徵法第 48 條之 1 立法意旨，扣繳義務人並非應給付金錢之歸屬主體，不當然有「補繳」之能力，僅須「補報」為已足，而得以依稅捐稽徵法第 50 條準用第 48 條之 1 免罰。然原判決卻認上訴人既未「補繳」，自不得免罰，顯然是「適用」而非「準用」納稅義務人免罰之要件，而有判決不適用同法第 50 條之違背法令。又原判決仍認上訴人未使用扣繳憑單格式，故未依法申報，卻未說明其如此認定之理由，即逕行適用稅捐稽徵法第

48 條認上訴人不符免罰之要件，顯有判決不備理由之當然違背法令云云。

本院查：行為時所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定：「前條各類所得稅款，其扣繳義務人及納稅義務人如左：...2. 薪資、利息、租金、佣金、權利金、執行業務報酬、競技、競賽或機會中獎獎金或給與...，其扣繳義務人為機關、團體之主辦會計人員、事業負責人及執行業務者；納稅義務人為取得所得者。」財政部 65 年 4 月 22 日台財稅字第 32574 號函示：「政府機關團體給付薪資等各類所得，其扣繳義務人，依所得稅法第 89 條第 1 項第 2 款規定，為該機關、團體之主辦會計人員。至所稱主辦會計人員係指該機關、團體負責會計事務之主管。」此與現行所得稅法同法條規定「其扣繳義務人為機關、團體之責應扣繳單位主管」，法條文字略有不同。然依行為時上開所得稅法之規定，所稱「主辦會計人員」，係指團體專責之主辦會計人員，若團體未指定專責之主辦會計人員，仍應由團體之負責人負該團體所有會計業務之責任，否則，團體若推託無主辦會計人員，豈非得免法定應扣繳之義務？原審以新○基金會 86 年度各類所得資料逾期申報書所載扣繳義務人為上訴人，該年度之教育、文化、公益、慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，主辦會計欄位亦由上訴人蓋章，此有原處分卷所附之各類所得資料逾期申報書及機關團體結算申報書影本可稽，因而認定上訴人屬新○基金會之主辦會計，並就上訴人所提出相關請款單上會計欄所蓋者為不同人之章，該等會計人員顯非負責會計事務之主管，又除以負責人地位之上訴人在上面蓋章外，別無其他會計主管人員，而上訴人在新○基金會教育、文化、公益、

慈善機關或團體及其作業組織結算申報書中，負責人欄及主辦會計欄位均由上訴人蓋章，足見上訴人在新○基金會亦為負責會計事務之主管，於法自無不合。上訴人所指新○文教基金會於 86 年度先後分別有員工簡○穎及張○珠擔任會計主管，其中簡○穎更對外使用「會計主任」之職銜乙節，惟依原判決之前述理由，尚不足以證明渠 2 人有為新○基金會辦理稅法上申報及扣繳稅款之權責，被上訴人認定上訴人為本件行為時新○基金會之扣繳義務人，尚無違誤。次查上訴人所舉本院 48 年判字第 67 號、61 年判字第 114 號、62 年判字第 378 號判例意旨，在於闡明土地買受人對於課徵土地增值稅之處分，並無損害土地買受人之權利或利益之可言，所指不能變更公法上納稅義務之主體，與本件依申報相關資料之扣繳義務人係由新○基金會之負責人即上訴人自行載明其為扣繳義務人之情形不同，上開判例自不足為有利於上訴人之判斷。又依行為時所得稅法第 88 條第 1 項第 2 款之規定，扣繳係自所給付報酬、租賃所得、薪資中扣繳，非另外增加給付，上訴人於給付本件報酬時，其扣繳義務即已發生，若其依法辦理扣繳，應無困難，是本件與稅捐機關對人民課稅時須嚴守「量能課稅原則」無涉，上訴人主張原判決無視於量能課稅原則，有不適用憲法第 15 條及適用行為時所得稅法第 89 條不當之違法云云，殊無足採。又依行為時所得稅法第 114 條第 1 款規定：「扣繳義務人如有左列情事之一者，分別依各該款規定處罰：1. 扣繳義務人未依第 88 條規定扣繳稅款者，除限期責令補繳應扣未扣或短扣之稅款及補報扣繳憑單外，並按應扣未扣或短扣之稅額處 1 倍之罰鍰；其未於限期內補繳應扣未扣或短扣之稅款，或不按實補報扣

繳憑單者，應按應扣未扣或短扣之稅額處 3 倍之罰鍰。」扣繳義務人未依規定扣繳稅款者，依此規定即有補繳應扣未扣之稅款及補報扣繳憑單之義務。上訴人未於本件經被上訴人查獲前，即依相關程序辦理扣繳憑單申報及繳納扣繳稅款，自與稅捐稽徵法第 48 條之 1 所定免罰要件不符。上訴人主張扣繳義務人並非應給付金錢之歸屬主體，不當然有「補繳」之能力，僅須「補報」為已足，而得以依稅捐稽徵法第 50 條準用第 48 條之 1 免罰云云，亦無可採。上訴論旨，執前述理由，並就原審取捨證據、認定事實之職權行使事項，指摘原判決違背法令，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

據上論結，本件上訴為無理由，爰依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中 華 民 國 9 7 年 3 月 1 8 日

(本件聲請書其餘附件略)